

Neuerungen zur Immobilienbesteuerung

Steuerliche Stellungnahme

1. Steuerliche Konsequenzen bei Verkauf von privaten Liegenschaften

a) Allgemeines

Wenn die Anschaffung der Liegenschaft durch Ankauf nach dem 31.03.1997 erfolgt ist, handelt es sich um einen sogenannten „Neufall“ aufgrund **der Bestimmungen des § 30 EStG in der Fassung 1. Stabilitätsgesetz und Abgabenänderungsgesetz 2012** über die Immobilienertragsteuer.

Im betrachteten Fall ist der diesbezüglich zu beachtende Zeitpunkt der 31.03.1997, da die Begünstigung des § 28 Abs. 3 EStG, somit die beschleunigte Abschreibung der Sanierungsmaßnahmen des Objektes auf 15 Jahre in Anspruch genommen wurde und es somit zu einer Verlängerung der Spekulationsfrist gemäß den Bestimmungen des § 30 EStG alter Fassung gekommen ist.

Demnach war somit die in Frage kommende Liegenschaft am 31.3.2012 noch „steuerverfangen“ und unterliegt somit ab 01.04.2012 diese Liegenschaft uneingeschränkt der neuen Immobiliensteuer (Immo-ESt) in Höhe von 25 % des Veräußerungsgewinnes und somit den Bestimmungen des § 30 EStG in der Fassung Abgabenänderungsgesetz 2012 nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012.

Die Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 EStG bei Grundstücksveräußerungen erfolgt in dem Falle in zwei Schritten.

Im ersten Schritt wird grundsätzlich die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten angesetzt.

Die Anschaffungskosten sind im Wesentlichen um Herstellungsaufwendungen und noch nicht abgesetzte Instandsetzungsaufwendungen und um nicht abzugsfähige oder nachträglich zu korrigierende Vorsteuern zu erhöhen, sowie um bisher einkommensteuerlich geltend gemachte Abschreibungsbeträge zu vermindern.

Die so berechneten Einkünfte sind im zweiten Schritt um einen „Inflationsabschlag“ von 2 % pro Jahr (ab dem Jahr 2011 höchstens 25 Jahre) sowie um die Kosten der Selbstberechnung der Immobiliensteuer durch den Parteivertreter zu reduzieren.

Die so ermittelten Einkünfte unterliegen grundsätzlich dem Sondersteuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG in der Fassung Abgabenänderungsgesetz 2012 des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 in Höhe von **25 %**.

b) Nachversteuerung besonderer Einkünfte

b.a.) für „Neufälle“

Im § 28 Abs. 7 EStG alter Fassung war die Nachversteuerung sogenannter „besonderer Einkünfte“ normiert und definiert.

Aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2012 wurde für „Neufälle“ die Bestimmung des § 28 Abs. 7 EStG alter Fassung zur Gänze und ersatzlos gestrichen.

Demgemäß kommt es bei einer Veräußerung eines derartigen Vermietobjektes (in welcher Form und welchem Ausmaß auch immer) zu keiner abgabenrechtlichen Auswirkung im Zusammenhang mit der Nachversteuerung besonderer Einkünfte.

b.b.) für „Altfälle“

Wie oben ausgeführt wird durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 mit Wirkung 01.04.2012 die Nachversteuerung von beschleunigt abgeschrieben Herstellungsaufwendungen aufgehoben.

Sie erfolgt gemäß dem mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 geänderten § 30 EStG nur mehr für Fälle der pauschalen Gewinnermittlung, somit nur noch für „Altfälle“, sprich jene Liegenschaft, die unter Inanspruchnahme von Förderungsmitteln vor dem 31.03.1997 angeschafft wurden.

Bei derartigen Liegenschaften wird der Gewinn, somit der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG abgesetzten Herstellungsaufwendungen (Fünfzehntelabschreibung), soweit sie innerhalb von 15 Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Falle der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

Gemäß den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2012 soll die derartige Besteuerung von sonstigen Einkünften derart erfolgen, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den pauschal mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden ermittelten Anschaffungskosten um die Hälfte der „Herstellungs-Fünfzehntel“ erhöht wird. Dabei sind allerdings nur die „Herstellungs-Fünfzehntel“ zu berücksichtigen, die innerhalb von 15 Jahren vor Verkauf geltend gemacht wurden.

Der, der Art ermittelte Unterschiedsbetrag unterliegt der **25%igen** Immobilienertragsteuer.

c) Vorsteuerberichtigung

c.a.) bei Verwendung zu Wohnzwecken

Gemäß den Änderungen der §§ 12 Abs. 10, 12 Abs. 10a und 18 Abs. 10 UStG 1994 aufgrund des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 wurde der Vorsteuerberichtigungszeitraum bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) auf 20 Jahre verlängert.

Die neue Regelung ist auf die Berichtigung von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (Errichtungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen, Kosten von Großreparaturen und Sanierungen) betreffen, die der (umsatzsteuerliche) Unternehmer nach dem 31.03.2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt. Maßgebend ist die tatsächliche Innutzungsnahme des Gebäudes.

Bei Vermietung von Grundstücken zu **Wohnzwecken** kommt der neue verlängerte Vorsteuerberichtigungszeitraum von 20 Jahren unter der Voraussetzung zu Anwendung, dass neben der erstmaligen Verwendung und Nutzung des Grundstückes des Gebäudes im Anlagevermögen des Vermieters **auch** der Mietvertrag nach dem 31.03.2012 erstmals abgeschlossen wurde.

Ist bei Liegenschaft und den diesbezüglichen Gebäuden jedenfalls sowohl die Nutzung als Anlagevermögen, als auch die Vermietung vor dem 31.03.2012 erstmals vorgelegen, ist die Neuregelung und somit die Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes von 10 auf 20 Jahre **nicht** gegeben.

c.b.) bei Verwendung zu nicht Wohnzwecken

Anders als bisher hat der Vermieter nach § 6 Abs. 2 UStG in der Fassung des Stabilitätsgesetzes 2012 nicht mehr in allen Fällen der steuerfreien Vermietung das Recht auf die Steuerbefreiung zu verzichten.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Vermietung für andere Zwecke als für Wohnzwecke ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 u. 17 UStG aufgrund der Bestimmungen des Stabilitätsgesetzes 2012 nicht mehr zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder eines baulich abgeschlossenen, selbstständigen Teils des Grundstücks, dieses nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Bei Vermietung an einen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer (beispielsweise eine Bank, Arzt, Versicherung etc.) muss der Vermieter somit steuerfrei vermieten und darf selbst keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.

Die neue Regelung ist auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die **nach dem 31.08.2012** beginnen, sofern

- a) mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vom 01.09.2012 begonnen wurde
- b) die Aufwendung von Wohnungseigentumsgemeinschaften, wenn das Wohnungseigentum nach dem 31.08.2012 erworben wird.

Maßgeblich für den Beginn eines Miet- und Pachtverhältnisses ist laut Auskunft des BMF nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern die faktische Begründung des Miet- und Pachtverhältnisses sowie die tatsächliche Innutzugnahme des Gebäudes bzw. Gebäudeteils.

Klar scheinen jene Fälle, in denen mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer bereits vor dem 01.09.2012 begonnen wurde, unabhängig vom Abschluss des Miet- oder Pachtvertrages.